臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年11月13日辯論終結

原　　告　張世興

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　吳季芬

　　謝麗玲

　　王柏貴

上列當事人間債務人異議之訴事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要及其證據：

（一）訴外人張烘炉於民國88年5月2日死亡，其繼承人林玉華、張世興、張世勳、張世忠、張惠美等5人，經核准延期並依限於89年1月31日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同）285,796,725元，遺產淨額262,196,725元，應納稅額114,931,960元，並按所漏稅額2,971,641元處1倍之罰鍰2,971,600元（計至百元止）。訴外人張世勳及其他繼承人不服，提起行政救濟後，獲變更核定生存配偶剩餘財產差額分配請求權（下稱財差請求權）扣除額54,304,064元、應納稅額83,736,874元及罰鍰1,124,719元。張世勳及其他繼承人仍不服，循序提行政訴訟，經最高行政法院101年度判字第591號判決駁回後確定，納稅義務

人（張世勳）於102年7月5日繳清稅款，被告乃於102年7月24日核發遺產稅繳清證明書（本院卷57頁之遺產稅繳清證明書、本院107年度訴字第61號【下稱本院前案】卷宗311-312頁之該案判決參照）。嗣被告於103年1月29日核准增列被繼承人死亡前應納未納稅捐扣除額2,089,852元，併同更正核定財差請求權扣除額53,259,138元、遺產淨額196,634,714元及應納稅額83,214,411元，並通告繼承人應依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第17條之1第2項規定，自102年7月24日起1年內給付上開請求權金額之財產予被繼承人之配偶，並予列管在案（本院卷59-60頁之本院前案判決節本參照）。

（二）上述繼承人（除原告外）以103年7月1日聲請書（被告卷545頁）聲請延緩交付，經被告以104年12月9日中區國稅二字第1040016041號函（被告卷328-336頁，含送達證書），限期於104年12月25日前請繼承人提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，逾期未提示者，將依有關規定補徵遺產稅。惟逾期未獲提示，被告乃以104年12月30日遺產稅通知書（被告卷441-445頁）否准財差請求權扣除額53,259,138元，重行核定遺產淨額249,893,852元，發單補徵應納稅額26,629,569元，並就短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元處0.8倍之罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元。嗣開立88年度遺產稅繳款書及違章案件罰鍰繳款書（以下合稱原處分，被告卷446-447頁）通知繼承人於105年8月11日至105年10月10日繳納本稅26,629,569元（本院卷187-188頁，含105年7月27日合法送達原告之證書），罰鍰217,271元。訴外人張世勳就財差請求權扣除額及罰鍰不服，申請復查

（被告卷399頁之復查申請書），未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，於107年3月9日提起行政訴訟，經本院107年度訴字第61號判決駁回（本院卷59-60頁之節本參照），其仍不服，提起上訴，現尚在最高行政法院審理中（本院卷137頁之該院108年9月4日院獻審三股108上00119字第1080003300號函參照）。

（三）訴外人宇興纖維興業股份有限公司（下稱宇興公司）於107年11月23日持債權憑證，向臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）聲請對原告所有之彰化縣○○鎮○○段○○○○○號土地為強制執行（案號：107年度司執字第48869號，下稱強制執行前案），經該院查封辦理估價後，發現該執行標的與同院108年度司執字第1521號強制執行事件（下稱強制執行後案）之標的相同，於108年5月3日簽准併入後案辦理（強制執行前案卷宗影本參照）。強制執行後案於108年6月20日就執行標的中原告所有之彰化縣○○鎮○○段○○○○○號土地拍定，被告以108年1月31日中區國稅員林服務字第1080800673號函，檢具參與分配登記債權計算書（下稱債權計算書）陳報債權金額為新臺幣（下同）31,380,461元（遺產稅26,629,569元，行政救濟利息280,449元，滯納金3,994,435元，滯納利息258,737元及217,271元）聲請參與分配（強制執行後案卷宗影本參照）。原告不服被告參與分配，向彰化地院提起債務人異議之訴（該院108年度重訴字第44號，訴訟標的金額誤載為31,337,970元），經該院108年5月2日108年度重訴字第44號民事裁定移送本院審理（本院卷17-18頁）。

二、原告主張略以：

（一）本件遺產稅早已繳清，被告債權計算書提及原告欠被告遺

產稅31,337,970元，毫無事實根據，應由被告提出證據。況本件繼承人共有5位，由原告獨自承擔遺產稅，根本違法，有關林玉華財差請求權，此案件在108年1月11日提起行政救濟上訴中，至今仍未判決確定，原告希望向被告調閱更詳細的資料，及傳喚被告承辦人員出庭說明，並等待判決確定時，始能釐清被告之課稅金額是否正確，再以之為本件審理之依據。

（二）本件訴訟期間，請停止計算利息。

（三）訴訟標的金額應由原來之31,337,970元改為31,380,461元，上述強制執行前後兩案為同一案件，只因後者加計利息，所以用了不同函號。原告從未收到被告以上兩函號通知，原告是從彰化地院民事執行處閱卷，才得知被告參與分配原告土地拍賣，惟上述金額如何計算而來，卷宗內均無資料，被告所提示之原處分裁處書、遺產稅核定通知書、違章案件繳款書、88年遺產稅繳款書等，原告均未收到，是上述金額是否正確即有調查之必要等語，並依強制執行法第14條規定，提起本件訴訟，聲明求為判決：請求撤銷上述強制執行前後兩案被告對原告參加分配所為之強制執行程序（本院卷183-184頁之言詞辯論筆錄參照；又原告前雖變更訴訟類型為確認訴訟，惟其已以108年11月11日行政陳述狀【本院卷177-179頁】回復為起訴狀所載之撤銷訴訟【含訴之聲明】，被告並無異議而為本案之言詞辯論，依行政訴訟法第111條第2項規定應視為同意變更，故兩造有關確認訴訟之攻擊防禦部分，均不再贅述，附此說明）。

三、被告略以：

（一）依民法第1148條第1項前段及司法院釋字第437號解釋，被

繼承人張烘炉於88年5月2日死亡，繼承人之繼承權即已開始，不待渠等主張，除專屬於被繼承人張烘炉之權利義務外，自有承受被繼承人張烘炉之權利與義務。

（二）次按民法第1151條規定意旨，本件繼承人繼承張烘炉之遺產並承受被繼承人張烘炉之權利及義務，其所承受之權利義務為繼承人公同共有。又依遺贈稅法第6條第1項規定，本件無遺囑執行人，遺產稅之納稅義務人為繼承人全體。繼承人負有本件遺產稅之納稅義務，並為公同共有關係之負擔。

（三）再按民法第273條第1項規定及財政部68年6月24日台財稅第34348號函釋意旨，繼承人自繼承張烘炉遺產時起，均負有遺產稅納稅義務之連帶債務。被告自得對繼承人同時或先後請求全部或一部之給付系爭滯欠之遺產稅捐，故被告對原告為彰化地院民事執行處所查封之土地自有參與分配之請求權。

（四）被告為保全稅捐債權行使參與分配請求權，與原告與其他繼承人間內部對於連帶債務之分配顯屬二事，原告不得基於連帶債務之債務人間內部債務之分配，主張被告行使參與分配之請求權不合法，是被告對原告遭查封之土地行使參與分配請求權，自屬合法有據，尚不得請求被告不為行使參與分配而為撤銷參與分配權。

（五）被告依108年1月31日製表之參與分配債權計算書，其聲明參與分配之債權金額為31,380,461元（至實際分配日時止之滯納利息另計）部分，分述如下：

1、按遺贈稅法第6條規定，系爭遺產稅之納稅義務人為繼承人，同法施行細則第22條第3項規定，遺產稅應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內

，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行。被告依法核課繼承人之遺產稅，原處分之裁處書、遺產稅核定通知書、違章案件罰鍰繳款書、88年度遺產稅繳款書等文書，均已依法送達。

2、是就公法上金錢給付之義務得為強制執行者，行政機關雖不得直接聲請民事強制執行，但可聲明參與分配或由行政執行處移送併案辦理。被告向執行法院聲明參與分配，並無違反行政執行法第4條第1項但書、第42條規定之情事存在。本件既經訴外人即債權人宇興公司聲請對原告強制執行，經彰化地院上述前後兩案受理，現尚未終結，被告以107年12月7日、108年2月1日債權計算書，就系爭執行事件聲明參與分配。被告依強制執行法第34條之1規定，以得移送行政執行之核定處分聲明參與分配，應無不合。

3、參照最高行政法院95年度判字第1599號判決意旨，租稅債務關係之請求權，於租稅法律所規定之課徵租稅義務之構成要件實現時，即行成立；並非須經行政爭訟終結確定，租稅債務始成立；核課處分在性質上為確認之行政處分。裁罰處分與課徵處分於作成生效時，即具有執行力；並非須經行政爭訟終結確定，始具有執行力。系爭債權源自核課遺產稅之行政處分，係本件繼承人未依遺贈稅法第17條之1第2項規定，給付剩餘財產予被繼承人之配偶，被告於104年12月間否准被繼承人張烘炉遺產稅之財差請求權扣除額，並重行核定遺產淨額，發單補徵應納稅額及罰鍰，經本院審認被告之租稅債權存在核無違誤，以107年度訴字第61號判決駁回，雖經訴外人張世勳不服上訴至最高行政法院，現由該院審理中，系爭行政處分於未經判決撤銷確定前，被告聲明參與分配之租稅債權存在，應無疑義。

4、原告稱系爭遺產分割訴訟及訴外人張世勳提起之行政訴訟尚未確定，故被告並無租稅債權不應參與分配云云。然其對於被告參與分配之執行名義，尚無發生強制執行法第14條第1項規定之消滅或妨礙債權人請求之效力，縱認其將影響課稅處分或罰鍰之事實基礎，亦屬行政處分作成時之瑕疵，而非執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生。是原告主張係依該遺產分割訴訟及訴外人提起行政訴訟而提起債務人異議之訴云云，實無可採等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：原告請求撤銷上述強制執行前後兩案被告對原告參加分配所為之強制執行程序是否合法？茲論述如下：

（一）按行政訴訟法第307條規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」同法第307條之1規定：「民事訴訟法之規定，除本法已規定者外，與行政訴訟性質不相牴觸者，亦準用之。」強制執行法第14條規定：「（第1項）執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人得於強制執行程序終結前，向執行法院對債權人提起異議之訴。如以裁判為執行名義時，其為異議原因之事實發生在前訴訟言詞辯論終結後者，亦得主張之。（第2項）執行名義無確定判決同一之效力者，於執行名義成立前，如有債權不成立或消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人亦得於強制執行程序終結前提起異議之訴。（第3項）依前2項規定起訴，如有多數得主張之異議原因事實，應一併主張之。其未一併主張者，不得再行提

起異議之訴。」。

（二）次按最高行政法院97年5月份第1次庭長法官聯席會議（一）決議：「按行政執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，不論其執行名義為何，於強制執行程序終結前應許債務人提起異議之訴，以排除強制執行。行政訴訟法第307條前段規定：『債務人異議之訴，由高等行政法院受理』，應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第8編，但既未明定僅以同法第305條第1項或第4項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向高等行政法院提起債務人異議之訴。」再按該院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議：「現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強制執行程序終結前向行政法院提起，旨在排除執行名義之執行力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，二者之制度目的及規範功能均屬有別。在行政處分是否違法之爭議，已有撤銷訴訟及停止執行制度作為權利保護方式下，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。從而，行政處分之受處分人，於行政機關以該行政處分為執行名義之強制執行程序終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行政法院提起債務人異議之訴，其所得主張之異議事由應以執行名義『成立後』之事由為限。

本院97年5月份第1次庭長法官聯席會議(一)決議應予補充。」。

（三）原告本件主張之意旨無非為：本件遺產稅早已繳清，被告債權計算書記載其尚欠遺產稅31,380,461元，其金額之計算毫無事實根據；且其繼承人共有5人，被告令其獨自承擔遺產稅，依法有違；又前揭行政訴訟事件現由最高行政法院審理中，尚未判決確定，應待判決確定釐清其稅額等情事，資為其主張本件參與分配之執行名義（即原處分）有消滅或妨礙債權人請求之異議事由云云。然查：

1、依強制執行法第31條至第34條之1規定可知：所謂參與分配者係指債權人聲請執行法院，就債務人之財產實施強制執行所得之金額，包括公法上金錢債權之他債權人向執行法院聲請其債權應平均受償而言。是參與分配之要件如下：⑴須有多數債權人，⑵須不足清償全部債權，⑶須均為金錢債權，⑷他債權人之債權已屆清償期，⑸須聲請執行之債權為終局執行，⑹須對於已開始強制執行之財產為之，⑺他債權人之債權須有執行名義或對於執行標的物有優先受償權（楊與齡先生著，強制執行法論，86年7月修正9版，328-331頁參照）。

2、又如前述，行政處分之受處分人，於行政機關以該行政處分為執行名義之強制執行程序終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行政法院提起債務人異議之訴，其所得主張之異議事由應以執行名義「成立後」之事由為限。而所謂消滅債權人請求之事由，係指可使執行名義所載實體上請求權之全部或一部失其存在之事由，例如清償（民法第329條規定）等是；所謂妨礙債權人請求之事由，係指可使執行名義所載請求之全部或一部暫難行使

之事由，例如債務人行使同時履行之抗辯（民法第246條規定）等是（同上著作，243頁參照）。另課稅處分為稅捐債權人對於稅捐債務人核定其稅捐債權之稅捐行政處分。即稅捐債權人依據法律所發生之稅捐債權加以具體化，因此，稽徵機關及稅捐債務人均受其拘束，課稅處分並為強制執行之根據。稅捐請求權既係依法律規定而成立，故其性質上為確認之行政處分，其本身並不創設權利。而送達為課稅處分生效之前提要件，如遺產稅之納稅義務人有數人時，依遺贈稅法第29條規定，應送達於各個納稅義務人，始分別對之發生效力。我國實務上亦認為納稅人之實體上納稅義務是在實現課稅要件事實時即已發生，故在行政執行前，課稅處分書雖未合法送達納稅義務人，但於其知悉有上開課稅時，充其量僅能由納稅義務人循行政救濟程序請求為撤銷，原處分尚未經撤銷或其他事由而失效，其課稅處分之效力仍繼續存在（陳清秀先生著稅法總論，101年10月7版，401、510頁參照；另參考行政程序第110條第3項規定、最高行政法院77年度判字第630號、91年度判字第111號、98年度判字第522號判決意旨）。又按稅捐之附帶給付係指在稅捐之債務關係中，附帶於稅捐所負擔之金錢附帶給付，包括利息、滯納金等，而為附帶於主要稅捐債務所產生之從屬債務。稅捐之附帶給付請求權，由於稅法並未賦予稽徵機關決定是否課徵之行政裁量權，因此，其與稅法所定給付義務構成要件實現時，即告發生，故其性質上為法定債務之一種，而構成另一個獨立之行政處分（陳清秀先生前揭書401頁參照）。

3、原告主張被告系爭稅捐債權業已因納稅義務人繳清而消滅云云。惟查：

⑴本件原核定遺產稅之應納稅額114,931,960元、罰鍰2,971,600元，經繼承人提起行政救濟後，獲變更核定財差請求權扣除額54,304,064元、應納稅額83,736,874元及罰鍰1,124,719元，嗣繼承人雖循序提行政訴訟，惟經最高行政法院101年度判字第591號判決駁回後確定，納稅義務人（繼承人之一人張世勳）於102年7月5日繳清該稅款83,736,874元，被告乃於102年7月24日核發遺產稅繳清證明書，已如前述，並有該遺產稅繳清證明書附本院卷（57頁）可稽，並為兩造所不爭執，應堪認定。

⑵惟本件所爭議者，並非上述被告原核定之遺產稅稅款83,736,874元，而係被告於103年1月29日更正核定財差請求權扣除額53,259,138元後，再經被告上述104年12月9日函，限期於104年12月25日前請繼承人提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，惟繼承人逾期未提示，被告乃以104年12月30日遺產稅通知書否准財差請求權扣除額53,259,138元，重行核定遺產淨額249,893,852元，發單補徵應納稅額26,629,569元，並處罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元，而開立之原處分（即88年度遺產稅繳款書及違章案件罰鍰繳款書，本院卷446-447頁）通知繼承人於105年8月11日至105年10月10日繳納本稅26,629,569元（本院卷187-188頁，含105年7月27日合法送達原告之證書），罰鍰217,271元。訴外人張世勳就財差請求權扣除額及罰鍰不服，提起行政救濟，遞經復查、訴願決定駁回，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第61號判決駁回，現尚在最高行政法院審理中，亦如前述。此外，原告並未提出繼承人業已繳納該遺產稅款26,629,569元，及其餘行政救濟利息280,449元，滯納金

3,994,435元，滯納利息258,737元及217,271元，以上合計31,380,461元之系爭稅捐債務之證據，其空言主張該遺產稅款業已繳清云云，顯有誤解，不可採取。

4、又原告主張：參與分配之債權計算書所載債權額31,380,461元是否正確；本件繼承人共有5人，被告令其獨自承擔遺產稅，對之參與系爭強制執行事件之分配是否合法等兩項事由，均係指摘原處分（包括附帶給付之處分）作成前或作成時即已存在，非屬執行名義「成立後」發生消滅或妨礙債權人請求之事由，依上述規定及說明，均不求據以提起本件債務人異議之訴。

5、另原處分已於105年7月27日合法送達原告，其附帶給付之處分，縱有原告主張未對之合法送達之情形，但原告於彰化地院民事執行處通知其被告本件參與分配時，即已知悉有上開附帶給付之存在，原告對之若有不服，僅能循行政爭訟程序請求救濟，在上述處分尚未經撤銷或其他事由而失效前，其課稅及附帶給付處分之效力仍繼續存在。至於原告主張本院107年度訴字第61號判決現由最高行政法院審理中，尚未判決確定，應待判決確定釐清其稅額時，被告始能參與本件強制執行之分配云云。惟查，課稅處分之性質除為確認處分外，同時亦為下命處分，其一旦生效，即有執行力（吳庚先生著，行政法之理由實用，90年8月增7版，356頁參照），此參酌行政訴訟法第116條第1項規定：「原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。」是租稅債務關係之請求權，於租稅法律所規定之課徵租稅義務之構成要件實現時，即行成立；並非須經行政爭訟終結確定，租稅債務始成立，課稅處分於作成生效時，即具有執行力；並非須經行政爭訟終結

確定，始具有執行力。則原告主張本件行政爭訟確定前，被告不能就上述強制執行聲明參與分配云云，顯有誤解，不可採取。

6、綜上所述，原告主張被告上述參與分配之原處分有消滅或妨礙債權人請求之事由，均不該當於強制執行法第14條第2項所稱，執行名義成立前有債權不成立或消滅或妨礙債權人請求之事由，故其訴請撤銷上述強制執行前後兩案被告對原告參加分配所為之強制執行程序為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，故原告聲請傳喚證人即被告承辦人到庭作證（本院卷19、39頁），並聲請調閱最高行政法院上訴審卷宗（本院卷119頁），及聲請本件裁定停止訴訟（本院卷179頁），已皆無必要；且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

五、結論：本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　27　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例	

外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　27　　日

書記官　詹　靜　宜